

## Crisi e risanamento n. 27/2018

# Chiusura del fallimento in pendenza di giudizi: contenuti applicativi

di Alessandro Solidoro – dottore commercialista, professore a contratto Università Bicocca di Milano

*Le modifiche normative introdotte dal D.L. 83/2015 consentono di chiudere il fallimento anche in pendenza di giudizi, rispetto ai quali il curatore può mantenere la legittimazione processuale anche nei successivi gradi di giudizio. In tal modo il Legislatore ha inteso porre rimedio alla durata delle procedure concorsuali. Il tema, però, ha recato non pochi problemi operativi riguardanti le attività successive alla chiusura e messo in risalto aspetti fiscali e tributari non di poco momento. Il nuovo articolo 239, codice della crisi e dell'insolvenza, ove adottato, in applicazione alla Legge Delega 155/2017, potrebbe risolvere i dubbi interpretativi fino a oggi sorti con riferimento al novellato [articolo 118](#), L.F..*

### Il contesto normativo

L'[articolo 7](#), D.L. 83/2015 convertito con modificazioni dalla L. 132/2015, ha modificato l'articolo 118, L.F. introducendo la possibilità di chiudere il fallimento quando è compiuta la ripartizione finale dell'attivo anche in pendenza di giudizi rispetto ai quali il curatore può mantenere la legittimazione processuale anche nei successivi gradi di giudizio.

In tale ipotesi, ai sensi dell'[articolo 120](#), L.F. il giudice delegato e il curatore restano in carica ai soli fini di quanto previsto nell'articolo 118, L.F..

La norma si inserisce nel filone di attenzione del Legislatore volto a evitare la sperimentata lungaggine delle procedure fallimentari, consentendo la concreta tutela dell'articolo 6 della Convenzione Europea dei diritti dell'uomo con riguardo al diritto di ogni persona “*che la sua causa sia esaminata entro un termine ragionevole da un Tribunale, il quale sia chiamato a pronunciarsi sulle controversie sui suoi diritti e doveri di carattere civile*”.

Il Legislatore nazionale, al fine dell'effettiva applicazione del principio di diritto sancito in sede comunitaria e al fine di evitare la condanna della Corte Europea a carico dello Stato italiano ha adottato la L. 189/2001 (Legge Pinto) che riconosce a coloro che hanno dovuto affrontare un processo di durata irragionevole la possibilità di richiedere una equa riparazione del danno patrimoniale e non patrimoniale subito.

Con specifico riferimento alla ragionevole durata di un processo fallimentare le pronunce di legittimità<sup>1</sup> si sono negli ultimi anni assestate su un termine di 5 anni, elevabili a 7 per casi di particolare complessità.

La misura del risarcimento è stata nel tempo modificata con D.Lgs. 83/2012 convertito in L. 134/2012 e successivamente con L. 208/2015 (Legge di Stabilità 2016).

Esistono poi effetti anche di natura più specificatamente endofallimentare, rispetto a quelli generali di tutela dei diritti dell'uomo, che conseguono, positivamente alla chiusura del fallimento.

Si tratta in particolare:

- del venir meno della limitazione di cui all'[articolo 42](#), L.F. circa l'amministrazione e la disponibilità dei beni di parte del fallito;
- del venir meno della limitazione di cui all'[articolo 43](#), L.F. circa la legittimazione processuale del fallito nelle controversie relative a rapporti di diritto patrimoniale;
- del venir meno dell'obbligo in capo al fallito previsto dall'[articolo 48](#), L.F. di consegnare al curatore la propria corrispondenza di ogni genere anche elettronica, riguardante i rapporti ricompresi nel fallimento;
- del venir meno dell'obbligo di comunicare ai sensi dell'[articolo 49](#), L.F. da parte del fallito o degli amministratori o dei liquidatori dell'impresa fallita, il cambio di residenza o di domicilio;
- del venir meno di tutte le altre incapacità previste dal codice civile a carico del fallito quale la possibilità di essere tutore o curatore ai sensi degli articoli [350](#) e/o [393](#), cod. civ.; amministratore di società ([articolo 2382](#), cod. civ.); membro del collegio sindacale ex [articolo 2399](#), cod. civ.; rappresentante comune degli obbligazionisti ex [articolo 2417](#), cod. civ.; o di essere iscritto ad esempio all'Albo degli avvocati o quello dei dottori commercialisti e degli esperti contabili.

In questo contesto di velocizzazione della procedura vanno considerati anche altri pregressi interventi di riforma del diritto fallimentare.

Si pensi alla modificazione dell'[articolo 106](#), L.F. che ha concesso al curatore la possibilità di cedere le azioni revocatorie e i crediti controversi.

Si pensi in modo ancora più diretto all'introduzione dell'[articolo 104-ter](#), L.F. che prevede che nel programma di liquidazione sia specificato il termine entro il quale sarà completata la liquidazione dell'attivo e che tale termine non vada oltre i 2 anni dal deposito della sentenza di fallimento, ancorché derogabili in determinate ipotesi.

---

<sup>1</sup> L'espressione letterale pare alludere a nozioni tipiche delle procedure cognitive, ma estranee a quelle esecutive. Peraltro l'interpretazione letterale vanificherebbe la funzione dell'istituto stesso.

Si pensi ancora alla stessa ipotesi di chiusura di cui all'[articolo 118](#), comma 1, n. 4, L.F., ove non vi sia nessuna possibilità di soddisfacimento dei creditori concorsuali.

Si pensi da ultimi all'[articolo 43](#), comma 4, L.F., introdotto dal D.L. 83/2015 modificato in sede di conversione nella L. 132/2015 ed entrato in vigore il 21 agosto 2015, che dà la priorità nei giudizi in ambito fallimentare rispetto a tutti gli altri giudizi e impone agli uffici giudiziari di rendicontare puntualmente alla Corte d'Appello sia il numero dei procedimenti in cui è parte un fallimento, sia la durata degli stessi, nonché di precisare quali siano state le disposizioni adottate dagli uffici per applicare il principio di priorità; contestualmente la Corte d'Appello deve dare contezza nella relazione annuale all'Amministrazione giudiziaria dell'attività posta in essere.

## L'ambito applicativo: attività antecedenti la chiusura

### Le condizioni

Condizioni che debbono sussistere per l'applicazione dell'articolo 118, n. 3, L.F. sono:

- l'inesistenza delle condizioni per la chiusura del fallimento previste dall'articolo 118, comma 4, L.F.;
- il fallimento deve avere concluso integralmente la liquidazione interna dei beni inventariati, oppure non essendo conveniente la liquidazione integrale, il residuo dei beni deve essere stato abbandonato con relativo inoltro dell'avviso ai creditori. Il riparto deve essere stato eseguito, o il curatore deve essere in procinto di farlo;
- il fallimento deve essere parte in giudizi pendenti al momento della chiusura, dai quali attende di ricavare risorse per far fronte al passivo.

Per giudizi si intende qualsiasi procedimento giudiziario anche di natura esecutiva individuale o concorsuale finalizzato alla soddisfazione dei creditori insinuati nel fallimento<sup>2</sup> cioè sia attraverso azioni promosse dal debitore cui il fallimento sia subentrato, sia attraverso cause direttamente instaurate dal curatore, esistenti nel patrimonio del fallito o sorte con il fallimento quindi revocatorie ordinarie o azioni di condanna al pagamento di somme, azioni di responsabilità, azioni di risarcimento danni, simulazioni, nullità, annullamenti.

L'articolo non è applicabile se il *petitum* della causa è un bene mobile o immobile, in quanto il positivo esito di tali giudizi comporterebbe una ulteriore fase liquidatoria la cui complessità è incompatibile con il più ristretto e specifico ambito delle attribuzioni che, nell'ipotesi in esame, rimangono in capo al curatore e al giudice delegato.

---

<sup>2</sup> Si veda nota Tribunale di Ferrara 25 settembre 2015, circolare giudici delegati - circolare Tribunale di Vicenza del 16 ottobre 2015, "La chiusura anticipata ex articolo 118, n. 3, L.F.", circolare 118, n. 3, Tribunale di Milano del 12 aprile 2017.

È, inoltre, di tutta evidenza che ove si aderisse alla tesi contraria in ordine a una più ampia definizione dei giudizi pendenti con riferimento al possibile *petitum*, si darebbe di fatto vita a una seconda fase della procedura fallimentare, al cui esito resterebbero sospesi la maggior parte dei diritti soggettivi che troveranno definitiva risposta solo con la chiusura finale.

### La relazione-istanza al giudice delegato

Verificata la sussistenza delle circostanze indicate al punto precedente, il curatore redige una relazione-istanza al giudice delegato contenente:

- l'esito della liquidazione condotta e il riparto eventuale ancora da eseguire;
- l'elenco dei singoli giudizi o procedimenti con indicazione dell'oggetto del *petitum*, delle cause pendenti, dello stato e del grado dello stesso;
- la relazione dei legali sulle prospettive e sui tempi prevedibili di esito di ciascuno;
- le spese preventivate anche per la difesa e per l'eventuale soccombenza ai fini dell'accantonamento.

Il giudice delegato in via generale, valuta tale proposta sulla base di considerazioni di convenienza basate sulla valutazione della possibile condanna ai sensi della Legge Pinto, della imminenza delle conclusioni dei giudizi e della attuale transigibilità.

### Il rendiconto

In esito al positivo accoglimento delle istanze di cui al punto che precede, il curatore è chiamato a redigere un rendiconto che, oltre al contenuto tipico previsto dall'[articolo 116](#), L.F., riporti:

- l'istanza di prosecuzione del procedimento sino alla definizione con passaggio in giudicato o la transazione delle controversie che continueranno, che vanno esplicitamente indicate con l'espressa riserva di esercitare l'azione esecutiva in caso di inadempimento;
- i costi derivanti dalla prosecuzione del procedimento con particolare riferimento alle spese della difesa, alle spese di eventuale soccombenza, alle spese per la predisposizione di un nuovo piano di riparto (che deve essere preceduto da un rendiconto definitivo) e un calcolo di massima dell'ulteriore compenso del curatore, in relazione al possibile incremento dell'attivo recuperato in favore dei creditori ammessi.

Tutto quanto sopra al fine di determinare gli importi da accantonare in sede di riparto finale per questa fase della procedura.

### Il riparto finale dell'attivo

Come già rappresentato, per esercitare la facoltà di chiudere i fallimenti in presenza di giudizi pendenti occorre che il curatore abbia effettuato il riparto finale (o sia in procinto di farlo).

Questo esclude le procedure che non consentono di soddisfare neppure in parte i creditori concorsuali, né i crediti prededucibili e le spese di procedura.

Quindi in sostanza esclude tutte le procedure prive di liquidità.

Taluni autori hanno correttamente osservato che la circostanza appare discriminante per le procedure che non hanno attivo da distribuire, ma avendo giudizi pendenti ne ricaverrebbero all'esito degli stessi<sup>3</sup>.

Gli stessi autori auspicano la ulteriore modificazione dell'[articolo 118](#), L.F. per estendere la possibilità di chiusura con i giudizi pendenti anche alla fattispecie del comma 1, n. 4 del medesimo articolo.

In realtà i Tribunali hanno manifestato una tendenza univoca all'interpretazione letterale della norma, nella volontà probabilmente di non incentivare un'attività di promozione/subentro nei giudizi ove l'esito incerto possa essere foriero di oneri in prededuzione destinati a restare insoddisfatti, in assenza della ulteriore disincentivazione rappresentata dalla lunghezza dei giudizi stessi.

## Ambito applicativo: attività successive alla chiusura

### Gli organi della procedura e gli obblighi di relazione

L'ultimo comma dell'[articolo 120](#), L.F. stabilisce che nell'ipotesi di chiusura in pendenza di giudizi ai sensi dell'articolo 118, L.F., il giudice delegato e il curatore restano in carica ai soli fini di quanto ivi previsto<sup>4</sup>.

Il curatore mantiene la propria legittimazione processuale anche nei successivi stadi e gradi del giudizio ai sensi dell'[articolo 43](#), L.F..

Trova deroga invece l'[articolo 35](#), L.F. che prevede che transazioni e rinunzie alle liti siano effettuati dal curatore previa autorizzazione del comitato dei creditori. Infatti, il comitato dei creditori cessa di esistere con la chiusura del fallimento<sup>5</sup> e le determinazioni di natura straordinaria inerenti le liti sono autorizzate dal solo giudice delegato.

Il curatore procede, in conformità alle previsioni dell'[articolo 117](#), L.F., al deposito delle somme per spese future ed eventuali oneri relativi ai giudizi pendenti, nonché le somme ricevute per effetto di provvedimenti provvisoriamente esecutivi e non ancora passati in giudicato.

Ai sensi dell'[articolo 120](#), ultimo comma, L.F. in nessun caso i creditori possono agire su quanto è oggetto dei giudizi medesimi.

Risulta evidente che la gestione della fase successiva alla chiusura è una relazione a 2 tra il giudice delegato e curatore e necessita di una comunicazione in forma specifica tra i 2 organi.

---

<sup>3</sup> E. Ceccherini, "La chiusura del fallimento non è impedita dalla pendenza dei giudizi", *Il Fallimentarista*, 17 febbraio 2016

<sup>4</sup> Ciò diversamente da quanto previsto dall'articolo 121, L.F..

<sup>5</sup> Ciò diversamente da quanto previsto dall'articolo 121, L.F..

È, infatti, da escludersi la permanenza di un obbligo di redigere un rapporto riepilogativo dell'attività svolta ex [articolo 33](#), comma 5, L.F..

Si tratta infatti di un obbligo espressamente previsto in vigore di fallimento e non richiamato nella fattispecie di chiusura ai sensi dell'[articolo 118](#), comma 5, L.F..

Peraltro, l'attività di comunicazione/relazione ha in questa fattispecie un contenuto assolutamente tipico, consistente nella informativa sullo stato dei giudizi e dei procedimenti e sulla sorte degli accantonamenti, nonché sugli esiti dei suddetti giudizi e procedimenti, ovvero sulle richieste di autorizzazione nell'ipotesi di rinuncia o transazione della controversia pendente all'atto della chiusura del fallimento.

Non pare ravvisarsi invece alcun obbligo di informativa periodica ai creditori in esito all'andamento del giudizio.

### **Rendiconto, riparto, compenso del curatore**

Pur avendo il curatore già depositato un proprio rendiconto, integrato secondo le modalità precedentemente indicate, al fine di rendere possibile la chiusura del fallimento, appare necessario che all'atto della conclusione del giudizio o del procedimento il curatore proceda al deposito di un rendiconto di gestione supplementare nelle forme dell'[articolo 116](#), L.F..

Ovviamente tale fase deve essere preceduta dall'istanza di liquidazione delle spese maturate, corredata da un proprio parere. Con il rendiconto supplementare si dà la comunicazione ai creditori in esito all'andamento del giudizio e si consente loro di presentare eventuali osservazioni o contestazioni.

Tema di interesse è quello della liquidazione dell'eventuale ulteriore compenso spettante al curatore<sup>6</sup>.

Come noto il tema è regolato dall'[articolo 39](#), L.F. e il compenso è liquidato secondo le norme stabilite con decreto del Ministero della giustizia. La liquidazione avviene dopo l'approvazione del rendiconto.

Nel caso di specie resta dunque indiscussa la circostanza che il compenso viene percepito dal curatore contestualmente alla chiusura e che lo stesso viene calcolato, ai sensi del D.M. 30/2012, sull'attivo e sul passivo accertato.

La liquidazione alla quale ha diritto il curatore al momento della chiusura si basa sull'attivo realizzato dal curatore con la propria attività e il passivo è quello risultante dallo stato passivo.

Nessun compenso può essere liquidato in funzione del possibile esito dei contenziosi pendenti al momento della chiusura.

---

<sup>6</sup> Vedi Tribunale di Milano, circolare *cit.*

Non vi è motivo di escludere un ricalcolo del compenso al termine della fase successiva alla chiusura, nel momento in cui la procedura dovesse conseguire delle sopravvenienze all'esito delle cause pendenti, tenendo conto quindi dell'attivo complessivamente realizzato prima e dopo la chiusura della procedura.

Il curatore pertanto dopo l'approvazione del rendiconto "integrativo" procederà al deposito della istanza di liquidazione dell'eventuale ulteriore compenso dovuto.

Redatto e approvato il rendiconto del curatore e liquidatogli l'eventuale ulteriore compenso, questi deve procedere alla predisposizione del progetto di ripartizione supplementare sulla base dello stato passivo esistente e delle eventuali nuove risorse recuperate, nonché dei residui degli accantonamenti esistenti, secondo le modalità obbligatoriamente disposte dal Tribunale con il decreto di cui all'[articolo 119](#), L.F..

Alcuni Tribunali<sup>7</sup> prevedono che all'esito della approvazione del riparto supplementare, il curatore relazioni il giudice delegato circa la completa esecuzione degli incombeni tutti sopra decritti.

Non pare che il contenuto letterale dell'[articolo 118](#), L.F. lasci spazio alla possibilità di dare corso a ripartizioni "integrative" parziali quali quelle previste dall'[articolo 110](#), L.F.. Il caso è astrattamente ipotizzabile nel momento in cui giudizi pendenti al momento della chiusura del fallimento fossero più di uno e si definissero in momenti successivi.

Infatti, l'articolo 118, L.F. parla complessivamente di somme ricevute che sono fatte oggetto di riparto (e non di riparti) supplementare.

Può non essere superfluo rammentare che in relazione alle eventuali sopravvenienze attive derivanti dai giudizi pendenti non si dà luogo alla riapertura del fallimento, in deroga all'[articolo 121](#), L.F..

### **L'esdebitazione**

L'esdebitazione al momento della chiusura del fallimento può essere impedita dalla circostanza prevista dall'[articolo 142](#), comma 2, L.F. che non siano stati soddisfatti neppure in parte i creditori concorsuali.

La nuova formulazione dell'articolo 118, L.F. prevede all'ultimo capoverso che qualora alla conclusione dei giudizi pendenti consegua, per effetto di riparti, il venir meno dell'impedimento alla sdebitazione di cui al secondo comma dell'articolo 142, L.F. il debitore può chiedere l'esdebitazione nell'anno successivo al riparto che lo ha determinato.

I requisiti per potere beneficiare della liberazione dei debiti residui nei confronti dei debitori concorsuali non soddisfatti debbono essere posseduti al momento della chiusura della seconda fase della procedura, ovvero con il riparto supplementare.

---

<sup>7</sup> Tribunale di Milano, circolare *cit.*

## Questioni controverse: la cancellazione delle società del Registro Imprese

Il Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili (Cndcec) ha emanato un proprio documento dal titolo “*La chiusura del fallimento dopo la riscrittura dell’articolo 118, L.F.. Riflessioni e suggerimenti operativi*” nel quale ha trattato diffusamente il tema della cancellazione ed estinzione delle società in presenza di giudizi pendenti.

In presenza di chiusura del fallimento di società per ripartizione dell’attivo, il curatore ai sensi dell’[articolo 118](#), comma 2, L.F. è tenuto a chiedere la cancellazione dal Registro Imprese della stessa. In senso letterale la norma è applicabile anche in presenza di giudizi pendenti, posto che trattasi di fattispecie specificativa del caso generale di chiusura del fallimento per compiuta ripartizione finale dell’attivo.

Acutamente il documento sottolinea i parallelismi con l’[articolo 117](#), comma 2, L.F., già esistente che indica che nel piano di riparto finale alcuni importi possono essere depositati in attesa del verificarsi della condizione che li renda pagabili ai creditori cui spettano, o siano oggetto di riparto supplementare agli altri creditori.

Quindi, anche in questa ipotesi esiste un riparto supplementare e gli accantonamenti non impediscono la chiusura della procedura.

Allo stesso modo, l’articolo 261, del codice delle assicurazioni private, prevede la chiusura della procedura di liquidazione coatta amministrativa in pendenza di ricorsi e giudizi.

*Nihil novi sub sole*, suggerisce dunque il Cndcec e quindi propone l’obbligatorietà della cancellazione della società dal Registro Imprese, anche nella ipotesi di chiusura del fallimento con giudizi pendenti. Tuttavia l’assoluto pregio dottrinale di tale conclusione trova ostacolo in seguito alla analisi degli aspetti fiscali dell’istituto, che hanno indotto molti Tribunali di merito a soluzione opposta dalla cancellazione della società fallita dal Registro Imprese.

## Questioni controverse: i profili fiscali

La chiusura del fallimento con giudizi pendenti ha posto da subito in evidenza numerose problematiche tributarie, che hanno dato luogo nel tempo a diverse posizioni dell’Agenzia delle entrate, prevalentemente nella forma della risposta a interpello<sup>8</sup>.

In termini sistematici le conclusioni alle quali è pervenuta l’Amministrazione finanziaria sono le seguenti.

---

<sup>8</sup> Agenzia delle entrate, DRE Veneto protocollo n. 907–15986/2016 del 25 marzo 2016; Agenzia delle entrate, Direzione centrale normativa 2016 e 2017. Tutte su il Fallimentarista.it.



## Imposte dirette

È possibile mantenere il codice fiscale della società, limitandosi a comunicare al Registro Imprese la sola sentenza di chiusura del fallimento, senza chiedere la cancellazione della società stessa.

La cancellazione arriverebbe solo successivamente alla esecuzione del riparto "integrativo".

Peraltro, è rilevabile che il Legislatore, diversamente da tutti gli altri adempimenti processuali posti a carico del curatore non ha imposto nell'[articolo 118](#), L.F. alcun termine alla domanda di cancellazione come anche il "senza indugio" di cui all'[articolo 92](#), L.F. o "l'immediatamente dopo" di cui all'[articolo 97](#), L.F..

Il mantenimento dell'iscrizione nel Registro Imprese sino al termine dei giudizi pendenti non provoca una violazione di legge, poiché si tratta di un adempimento posto in essere nei termini ritenuti più opportuni.

Chiarito quanto sopra, le circostanze che possono generare effetti tributari rilevanti ai fini delle imposte sui redditi sono le seguenti:

- a) incasso di un provento, qualificato dalla norma come sopravvenienza;
- b) pagamento in prededuzione dei legali e dell'onorario integrativo del curatore;
- c) pagamento in sede di riparto di compensi assoggettati a ritenuta.

Da tali circostanze discendono i seguenti obblighi:

- a) redigere e trasmettere la dichiarazione finale ex [articolo 183](#), Tuir entro il nono mese successivo alla chiusura del fallimento;
- b) redigere e trasmettere una ulteriore dichiarazione finale per il periodo d'imposta relativo ai giudizi pendenti da trasmettersi nei termini di cui all'[articolo 5](#), comma 4, D.P.R. 322/1998.

Come per la dichiarazione di cui al punto a) che precede, la materia imponibile sarebbe solo quella che dovesse integrare l'esistenza di un residuo attivo (differenza attiva che risulti, dopo il pagamento integrale di tutti i creditori, rispetto al patrimonio netto iniziale a valori fiscalmente riconosciuti).

Tale seconda dichiarazione per il "maxi periodo fallimentare" deve rideterminare l'imponibile, secondo la regola citata, per l'intero periodo.

Per ciò che concerne il decorso del termine (9 mesi) per la presentazione della dichiarazione del maxi periodo fallimentare si fa riferimento alla data di definizione dei giudizi pendenti, ovvero di definizione dell'ultimo degli eventuali plurimi giudizi pendenti.

In concreto:

- nel caso di definizione giudiziale questa avviene con il passaggio in giudicato della sentenza che definisce l'ultimo dei giudizi e quindi nel caso di giudizi di primo grado 30 giorni dalla notifica della sentenza, nel caso di giudizi di secondo grado 60 giorni dalla notifica e, per entrambi, entro 6 mesi dal deposito in cancelleria in caso di omessa notifica. Per i giudizi di Cassazione vale la data del deposito;
- nel caso di definizione negoziale, il momento da cui far decorrere il termine è la data di sottoscrizione dell'accordo conciliativo;

c) la necessità di mantenere le regole ordinarie sulla sostituzione di imposta, rimanendo obbligatorio:

- operare le ritenute sui pagamenti originati da redditi soggetti a prelievo a titolo di acconto;
- presentare la dichiarazione annuale dei sostituti d'imposta.

## L'Iva

Meno univoca è la soluzione per quanto riguarda l'Iva, essendo possibile una delle 2 soluzioni alternative:

d) il curatore dopo la chiusura del fallimento procede alla chiusura della partita Iva, redige la dichiarazione Iva annuale finale nei termini ordinari, riapre eventualmente la partita Iva solo in presenza di operazioni rilevanti ai fini Iva<sup>9</sup>;

e) il curatore dopo la chiusura del fallimento non chiude la partita Iva<sup>10</sup> e pertanto procede a tutti gli adempimenti periodici previsti in capo al curatore (quale ad esempio le dichiarazioni annuali), nonché alla dichiarazione annuale finale relativa all'anno in cui vengono definiti i giudizi in conformità a quanto descritto precedentemente.

Un discorso a parte merita in caso di chiusura del fallimento con giudizi pendenti il tema delle modalità di emissione della nota di variazione Iva da parte dei creditori rimasti parzialmente o completamente insoddisfatti. Come è noto, il principio normativo oggi vigente è quello che subordina il diritto alla riduzione della base imponibile da parte del creditore per il mancato pagamento del corrispettivo, alla chiusura (infruttuosa) della procedura concorsuale a cui è stato assoggettato il debitore ([articolo 26, D.P.R. 633/1972](#)).

Si tratta di situazione censurata dalla Corte di Giustizia Europea con ultima sentenza in data 23 novembre 2017, C-246/16<sup>11</sup> in quanto i tempi di chiusura della procedura sono talmente lunghi da far

<sup>9</sup> DRE Veneto *cit.*.

<sup>10</sup> Tribunale di Milano, *cit.*.

<sup>11</sup> Sentenza della Corte, I sezione del 23 novembre 2017.

sopportare agli imprenditori soggetti alla normativa italiana uno svantaggio in termini di liquidità rispetto ai loro concorrenti di altri Stati membri.

Pur in questo contesto, oggetto di rigorose critiche degli operatori, degli studiosi e della giustizia europea, l'Amministrazione finanziaria ha ribadito, con coerenza interpretativa, la negazione della facoltà di emissione della nota di variazione alla chiusura del fallimento e il suo rinvio alla esecutività del piano di riparto suppletivo.

### **Le soluzioni “*de iure condendo*”: il codice della crisi e dell'insolvenza**

Il nuovo articolo 239, codice della crisi e dell'Insolvenza, il cui testo è stato reso noto e che ove adottato, dovrebbe dare applicazione alla Legge Delega 155/2017, risolve molti dubbi interpretativi fino a oggi sorti con riferimento al novellato [articolo 118](#), L.F..

Innanzitutto precisa la natura dei giudizi pendenti come quelli aventi a oggetto i diritti derivanti dalla liquidazione giudiziale (fallimento) e quelli, di natura anche cautelare o esecutiva, finalizzati a ottenere l'attuazione delle decisioni favorevoli conseguite dalla liquidazione giudiziale.

Il decreto di chiusura dovrà contenere le disposizioni necessarie per il deposito del rapporto riepilogativo, del supplemento di rendiconto, del riparto supplementare e del rapporto riepilogativo finale.

In tal modo si struttura la procedura *post* chiusura secondo modelli già attualmente delineati dalle prassi dei Tribunali.

La norma invece prevede con chiarezza la possibilità di più un riparto supplementare, diversamente da quanto oggi, ad avviso dello scrivente, previsto.

Alla fine di tutta l'attività *post* chiusura, è previsto che il Tribunale emetta un decreto di archiviazione al quale, ad avviso dello scrivente, è possibile attribuire la natura di termine “*a quo*” per gli adempimenti di natura tributaria. Successivamente alla archiviazione, il curatore procederà alla cancellazione della società dal Registro Imprese.

### **Conclusioni**

La novità introdotta con riferimento all'articolo 118, L.F. dalla L. 132/2015 ha come evidente scopo quello di ridurre la durata della procedura fallimentare che dipende dall'esistenza di giudizi.

Gli orientamenti dei Tribunali di merito sembrano ormai convergere verso soluzioni applicative sempre più condivise e anche la numerosità delle questioni connesse alle implicazioni tributarie

sembrano progressivamente ridursi, anche grazie alle chiavi interpretative fornite dall'amministratore.

In questo contesto di convergenza interpretativa e di piena comprensione delle finalità di efficientamento della procedura, rimane distonico l'atteggiamento dell'Agenzia delle entrate che coglie, all'opposto, l'occasione per un ulteriore e irragionevole allungamento dei tempi di recupero dell'Iva di rivalsa in capo ai creditori rimasti insoddisfatti dalla procedura fallimentare motivata con l'interpretazione rigida e formale della norma.